

《研究ノート》

ASBJ『討議資料：財務会計の 概念フレームワーク』の計算構造

岡 田 裕 正

Abstract

A working group of the ASBJ (Accounting Standards Board of Japan) issued the discussion memorandum on financial accounting conceptual framework in 2004. This discussion memorandum states two different types of income, comprehensive income and net income. It seems that comprehensive income is based on the Asset-and-Liability view and net income is on the Revenue-and-Expenses view. This is one of the important features of the discussion memorandum. This paper considers the reason for the coexistence of two different types of income in a income computational structure based on the Asset-and-Liability view.

Key words: Asset-and-Liability view, comprehensive income, net income, income computational structure

はじめに

アメリカの財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board : FASB)やイギリスの会計基準審議会(Accounting Standards Board : ASB)など諸外国における概念フレームワークのプロジェクトは、財務諸表について同意された理論的基盤の必要性に対する権威ある支持を示すものといわれている(Fox et al. (2003) p.169)。

このような流れの中、我が国でも、2004年に財務会計基準委員会の基本概念ワーキンググループが討議資料『財務会計の概念フレームワーク』(以下ASBJ 討議資料)を公表した。ASBJ 討議資料は、「財務報告の目的」、「会計情報の質的特性」、「財務諸表の構成要素」、「財務諸表における認識と測定」の4部から構成されており、FASBの財務会計概念ステートメント(State-ments of Financial Accounting Concepts)と類似した構成となっている。

しかし、その内容においては独自の特徴が見られるのも事実である。本稿は、これらの特徴のうち、ASBJ 討議資料の「財務諸表の構成要素」で示さ

れた利益概念に焦点をあて、その計算構造について検討するものである¹。なお、本稿で ASBJ 討議資料からの引用等にあたり付しているパラグラフ番号は、特に断らない限り ASBJ 討議資料の「財務諸表の構成要素」におけるものである。

1 討議資料における利益概念

ASBJ 討議資料における「財務諸表の構成要素」では、資産、負債、純資産、包括利益、純利益、収益、費用について定義している。言うまでもなく、この定義の前提には、財務報告の目的や会計情報の質的特性がある。

包括利益の定義は以下のとおりである。

「包括利益 (comprehensive income) とは、特定期間における純資産の変動額のうち、報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、および、将来それらになりうるオプションの所有者との直接的な取引によらない部分をいう。」(ASBJ (2004) par.8)

他方、純利益は以下のように定義されている。

「純利益 (net income) とは、特定期間の期末までに生じた純資産の変動額(報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、および前項(上記包括利益の定義のこと—岡田)にいうオプションの所有者との直接的な取引による部分を除く)のうち、その期間中にリスクから解放された投資の成果であって、報告主体の所有者に帰属する部分をいう。純利益は、純資産のうちもっぱら資本だけを増減させる。」(ASBJ (2004) par.9)

これに加えて、純利益については以下のように述べられている。

「純利益は、収益から費用を控除した後、少数株主損益を加減して求められる。」(ASBJ (2004) par.11)

1 この他、日本の討議資料が海外の概念ステートメントなどと比べて特徴的な点として、「会計情報の質的特性」において、意思決定有用な情報を支える特性のひとつとして、「内的な整合性」という特性を挙げている点などがある。

ASBJ 討議資料におけるこのような純利益の定義を FASB の「財務会計概念ステートメント」と比べると、純利益が収益や費用と関連付けて定義されていることに特徴がみられる。また、ASBJ 討議資料では「損益計算書では、収益・費用・純利益という三つの構成要素が開示される」(ASBJ (2004) par. 2) と述べられているし、さらには、以下のようにも述べられているので、純利益は損益計算書において計算されるものということができる。

「この討議資料では収益や費用を純利益(および少数株主損益)に関連付けて定義している。すなわち収益や費用は、包括利益、および包括利益を定義する資産と負債の増減とは直接的には結び付けられていない。」(ASBJ (2004) par.22)

他方、ASBJ 討議資料では、貸借対照表では、資産、負債、純資産という三つの要素が開示されると述べられている (ASBJ (2004) par.2)。包括利益については特に貸借対照表の構成要素とはされていないのである。そこで、包括利益がどこで計算されるのかが問題となるが、この点については、上記の引用で述べられているように、ASBJ 討議資料では、資産、負債の増減と関連付けて包括利益を定義するとしているので、貸借対照表で計算されているということができるであろう。

このように ASBJ 討議資料では、純利益と包括利益という 2 つの利益に独立した地位を与えているのである (ASBJ (2004) par.21)²。このことから、ASBJ 討議資料の中に資産負債アプローチと収益費用アプローチとが並

2 ASBJ 討議資料では、これら 2 つの利益に独立した地位を与えているが、どちらも同じ程度に重要な項目であるとは考えていない。討議資料では、「現時点までの実証研究の成果によると、包括利益情報は投資家にとって純利益情報を越えるだけの価値を有しているとはいえない」(ASBJ (2004) par.20) とか、「包括利益を独立の構成要素として位置づけたからといって、その開示を要求することには直結しない。」(ASBJ (2004) par. 21) などと述べている。ただ、本稿の検討課題は、これら 2 種類の利益が並存できる計算構造上の根拠の検討であり、どちらを重視すべきかということではない。

存しているように見える³。ASBJ 討議資料ワーキンググループメンバーの一人である齋藤真哉教授は、本討議資料における利益の定義に関連して以下のように述べている。

「当該討議資料では、資産と負債を定義づけることで、他のすべての構成要素の定義が従属的に導かれるとの立場を採っていない。そのため、資産および負債を定義し、そこから純資産および包括利益の定義を導くという流れからは独立的に、収益と費用は、純利益(および少数株主損益)に結び付けられて定義されている。このことは、資産負債アプローチ(資産負債中心観)と収益費用アプローチ(収益費用中心観)のいずれか一方によってのみ、会計制度における計算構造が成り立っているわけではないとの認識に基づいている。」(齋藤真哉 (2005) p.50)

ASBJ 討議資料が、資産負債アプローチと収益費用アプローチとのいずれかに依拠した定義の体系になっていない点は、他の概念フレームワーク等ではみられない特徴とされているのである。

しかし、財務諸表の連携⁴を前提とした場合、ひとつの損益計算体系の中

3 梶田(2005)では、「ここでは(ASBJ 討議資料のこと-岡田)、資産、負債、純資産および包括利益の順序で定義する資産負債中心観と、純利益、収益および費用の順序で定義する収益費用中心観が、それぞれ独立の地位を与えられ併存しているのである」(p.174)と述べている。

4 「連携とは、共通の勘定および測定値を基礎にした利益報告書(およびその他の財務諸表)(statement of earnings (and other financial statements))と財政状態表(貸借対照表)(statement of financial position (balance sheet))との相互関係をいう。」(FASB (1976) par. 72)とされている。

さらに、利益報告書、留保利益報告書(statement of retained earnings)、株主持分または所有者持分(資本)におけるその他の変動に関する報告書(statement of other changes in stockholders' or owners' equity(capital))、資金調達運用表(ないしは現金調達運用表)(statement of sources and uses of funds(or cash))について、「財政状態表によって統合される1組の連携した財務諸表を構成しているが、それぞれの報告書は当該財政状態の異なる側面を表示している」(FASB(1976)par.85)とも述べている。このことから分かるように、「連携」は単に貸借対照表と損益計算書との関係だけを指しているのではなく、貸借対照表を中心にしたいくつかの財政状態変動表が関係しあっていることを意味しているのである。この点については、岡田(2003b)を参照していただきたい。しかし、本稿では、貸借対照表と損益計算書との関係に限定して、議論をしている。

に、損益観を異にする収益費用アプローチと資産負債アプローチとが同時に存在するとは考えにくい。周知のように、収益費用アプローチでは、適切な収益と費用との期間対応のために、経済的資源の裏づけのない資産や負債、すなわち繰延費用及び繰延収益項目が発生しているものであり、このことに対する批判として資産負債アプローチが主張されたからである⁵。

そこで、本稿では、ASBJ 討議資料の計算構造を、包括利益の計算に関わる資産負債アプローチを前提にした上で、純利益という収益費用アプローチ的な考えを取り込む可能性があるかどうかという観点から検討する。資産負債アプローチを議論の出発点とする理由は、現在の FASB 財務会計概念ステートメントをはじめとする多くの概念フレームワークが資産負債アプローチを採用していると言われるように、このアプローチの採用がひとつの傾向になっていると考えられるからである⁶。また、ASBJ 討議資料では、資産負債の概念から始めて、両者の差額として純資産を定義し、さらに純資産の変動によって包括利益を定義しているところまでは、基本的に資産負債アプローチに従った概念構成であり(斎藤静樹(2005)p.21)、このアプローチからまず始まっているということが出来るからである⁷。

2 資産負債アプローチの計算構造

会計上の損益に関して資産負債アプローチと収益費用アプローチといわれる2つの考え方があることを明らかにし、それぞれの考えを整理公表した代

5 財務諸表が連携していないという前提に立つのであれば、2つの損益観が並立することは十分に可能となるであろう。

6 ASBJ 討議資料でも、「(財務諸表の－岡田)構成要素の定義を確定する作業を容易にするため、かつ国際的な動向を尊重して、まず資産と負債を定義している」(ASBJ (2004) par.18)と述べている。

7 逆に収益費用アプローチの計算構造を明らかにし、その枠の中で資産負債アプローチがどのように取り込まれるかということを考えることも検討しなければならないが、その点は今後の課題である。

表的な文献は、FASB が1976年に公表した討議資料「財務会計および財務報告のための概念フレームワークに関する論点の分析：財務諸表の構成要素とその測定」(FASB Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement, 以下、FASB討議資料)である。本節では、この FASB 討議資料において示された資産負債アプローチの特徴を手がかりに、その最も根本的と思われる計算構造を明らかにすることとする。

FASB 討議資料で述べられている資産負債アプローチと収益費用アプローチの記述を基に、計算構造に関する側面を中心にそれぞれの特徴をまとめると、次の表のとおりである。

資産負債アプローチと収益費用アプローチの特徴

	会計の目的	会計の対象	鍵 概 念	利 益
資産負債 アプローチ	富の増減の測定	企業の富	資産と負債	正味資源の増分の測定値
収益費用 アプローチ	企業や経営者の業績の測定	企業の行為	収益と費用	企業の効率性(収益力)の測定値

(出所:岡田(1999)p.70)

これらと併せて資産負債アプローチの損益計算構造を考える上で重要なことは、FASB 討議資料では、資産負債アプローチにおいては、利益＝収益－費用という計算式⁸は利益を定義するものでも、測定するものでもないとしていることである(FASB(1976)par.211)。FASB 討議資料では、損益計算書の構成要素である収益と費用を損益計算の要素とは位置づけていないのであり、そのため損益計算書が損益計算の機能をもっているとはいえないのである。

8 FASB 討議資料では、この式に利得と損失も加えているが、本稿では割愛した。

したがって、資産負債アプローチでは、貸借対照表における損益計算を考える必要が出てくるが、言うまでもなく、この計算は純資産(正味資源)の純増減に基づいた損益計算である。この計算においては純資産の計算が不可欠であるが、この計算の前提には、純資産を構成する個々の資産勘定や負債勘定において、それぞれの増減変化の認識とそれらに基づく期末有高計算とがあることは言うまでもない。資産負債アプローチの損益計算は、個別の資産や負債勘定における増減変動に基づく期末有高計算に基礎をおいているのである⁹。期末時点で、これら個別の資産勘定と負債勘定の期末有高は貸借対照表に集合され、これに基づいて期末純資産額が計算され、期中の資本取引がない場合には期首純資産額を表す資本が純資産純増減算定の基準値¹⁰として機能することにより、貸借対照表で損益計算されているのである。

損益が貸借対照表で計算されとした場合、収益と費用、すなわち損益計算書を貸借対照表にどのように関係づけるかが問題となる。先ほど述べたように、資産負債アプローチにおいて定義された収益や費用は、 $\text{損益} = \text{収益} - \text{費用}$ という関係式を形成はするけれども、利益を測定するものではないとされている。しかし、FASB 討議資料では、資産負債アプローチにおいては、収益や費用の定義は、いかにして損益が獲得されたかを示すことのみを目的にしていると位置づけられている(FASB (1976) par.211)。したがって、この式は、損益を収益と費用とに分解して示したものと見ることができるのであり、この式に基づく損益計算書は、貸借対照表で算定された損益の原因を、ひとつの表の中で収益と費用とに分けて説明しているものとして位置づ

9 佐藤(1995)p.147でも、個々の資産や負債の「個別数値把握レベルの重視」という特徴が指摘されている。なお、佐藤(1995)では、収益費用アプローチでもこの特徴が見られると述べている。

10 言うまでもなく期末純資産がこの基準値を超えるか否かで利益の発生の有無とその金額が決定される。換言すれば、資本勘定は、貸借対照表において純資産の純増減による損益計算という目的を実現するために不可欠な勘定なのである。

けることができるのである(岡田(2003a)p.114)¹¹。

基本的に FASB 討議資料で述べられている資産負債アプローチの損益計算構造は、貸借対照表では純資産の純増減計算に基づいた損益計算が行われる一方で、損益計算書ではその原因を説明するという関係になっていると考えられるのである(岡田(2003a)p.115)。この関係を示すと次の図のようになる。

資産負債中心観における貸借対照表と損益計算書との関係

貸借対照表			
資産 a	40	負債 a	80
資産 b	60	資本	10
		利益	10
振替			

損益計算書			
▶ 利益	10	資産 a 増原因	100
資産 a 減原因	70	資産 b 増原因	80
資産 b 減原因	40	負債 a 減原因	30
負債 a 増原因	90		

(出所:岡田(2003a)p.115)

この図に示したものが、FASB 討議資料が想定している資産負債アプローチの特徴に基づく根本的な計算構造といえるだろう。この根本的な損益計算構造では、貸借対照表で計算された損益が損益計算書に振替えられて、その原因を収益と費用勘定とをもって表示する関係になっているのである。

既に述べたように、このような関係が成立するためには、個別の資産勘定や負債勘定において、取引段階での資産や負債の増減変動という事実が認識されていることが必要である。なぜなら、この増減変化を認識していないと、期末における諸資産および諸負債の期末残高を把握することができないから

11 FASB 概念ステートメント第6号における財務諸表の構成要素の定義において、包括利益が持分の純増減とされており(FASB(1985)par.70)、収益と費用とはその増減の原因(内訳要素)を表示する関係になっている(FASB(1985) pars.76-77)。

である。しかし、他方で、これら資産および負債の増減変動という事実の認識と同時にその原因を認識することも必要である。これら原因を認識していないと、損益計算書での損益説明のためのデータを得ることができなくなるからである。すなわち、取引段階での二面的認識は、資産や負債の変動の事実を「結果」とするならば、それを引き起こした「原因」と併せて、因果的な認識と行うことができるであろう。

3 ASBJ 討議資料の計算構造

第1節で述べたように、ASBJ 討議資料は、資産負債アプローチに依拠して財務諸表の構成要素を定義しているわけではない。そのため、第2節で図示したように、貸借対照表で算定された損益の原因を損益計算書において説明する関係にもなっていないように見える。この点についてさらに検討するために、ASBJ 討議資料における収益と費用の定義をみることにする。

ASBJ 討議資料ではそれぞれ次のように定義されている。

「収益(revenue and gains)とは、純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、原則として資産の増加や負債の減少を伴って生じる。」(ASBJ (2004)par.13)

「費用(expenses and losses)とは、純利益または少数株主損益を減少させる項目であり、原則として資産の減少や負債の増加を伴って生じる。」(ASBJ(2004)par.15)

上記の収益や費用の定義において、資産や負債の増減を伴って生じる項目は何かということについては、純利益を増減させる原因であるといわれている(齋藤真哉(2005)p.49)。したがって、ASBJ 討議資料における収益や費用も、FASB 討議資料と同様に損益の原因を表示するという意味を持っているのである。

それでは、純利益と包括利益との関係はどのようなになっているのであろう

か。この点について、ASBJ 討議資料は以下のように説明している。

「包括利益のうち、(1)投資のリスクから解放されていない部分を除き、(2)過年度に計上された包括利益のうち期中に投資のリスクから解放された部分を加え(リサイクル)、(3)少数株主損益を控除すると、純利益が求められる。」(ASBJ(2004)par.12)

このように述べられているが、投資リスクから解放された過年度利益のリサイクルを考慮に入れないとすれば、包括利益のうち、リスクから解放された部分が純利益となる関係になっているのである。

以上のことから、計算構造に関連して ASBJ 討議資料の特徴は次のようにまとめられるであろう。

- ① 収益と費用とが純損益の原因を示していること
- ② 貸借対照表で算定される包括利益の一部が純利益となっていること

特に上記①の特徴から、ASBJ 討議資料の計算構造では、前節で述べた FASB 討議資料における資産負債アプローチの損益計算構造との共通点を見出すことができる。しかし、ここで収益と費用とが原因を説明しようとしている損益は、包括利益の全部ではない。上記②の特徴で示したように、過年度の損益のリサイクルという要素を除けば、貸借対照表で算定された包括利益の一部、すなわち「リスクから解放された利益部分」を純損益としていることが分かるのである。

第2節で述べたように、FASB 討議資料が考えている資産負債アプローチの計算構造は、貸借対照表で算定した損益の発生原因を損益計算書で説明するという関係になっている。しかし、このような関係において、損益計算書が原因を説明すべき損益が貸借対照表で算定された損益の全額である必要はないであろう。言い換えれば、第2節で図示した計算構造では、損益計算書は貸借対照表で算定された損益全額の原因を示すのか、その一部分の金額の原因を示すのか選択することが可能となっていることが分かるであろう。

このように考えることが可能であるとするならば、ASBJ 討議資料での純

利益は、貸借対照表で算定された包括利益のうち、リスクから解放された部分を取り出してその原因と併せて損益計算書において表示しているということが可能であろう。ASBJ がこのようなことを行うのは、現在の多くの会計において共通の制度の理念となっている投資意思決定に有用な情報を提供するということを達成するのに、包括利益情報よりも純利益情報の方が有用であると判断したからである (ASBJ (2004) par. 20)。

終 わ り に — ひとつの体系における 2 つの期間配分 —

本稿では、ASBJ 討議資料の利益の定義を基にその計算構造を検討した。利益のリサイクルを考慮しないとすれば、ASBJ 討議資料も基本的に貸借対照表で算定される包括利益のうち、リスクから解放された部分を損益計算書で説明するという関係になっていると捉えることができる。このような関係は、FASB 討議資料において示された資産負債アプローチの計算構造と類似していると考えられるのである。

利益のリサイクルを考察の対象に含めなかったのは、1 期間において、損益計算書は貸借対照表で算定された利益を説明するという基本的な関係を明らかにするためである。そこで、資産負債アプローチの計算構造において、リサイクルをどのように位置づけるのかが問題となる。

既に述べたように、資産負債アプローチの計算構造では、損益計算書は貸借対照表で算定された利益の原因を説明するにあたり、その説明の対象となる利益の範囲を選択できるものと考えられる。だが、この関係においては、損益計算書は、いつ利益の原因を説明するかということ、すなわち利益の原因を説明するタイミングを選択することも可能になっていると考えられる。つまり、当期の包括利益のうち当期にその原因を説明しなかった利益項目はいわゆる損益計算書外項目として貸借対照表に掲載されるが、このような項目の原因を次年度以降説明することも可能であろう。したがって、損益計算

書では当期利益のみならず過年度の利益の原因も説明されるのである。このとき行われる手続きがリサイクルである。

だが、リサイクルによるこの手続きの実施は、貸借対照表において算定された当期の包括利益とは異なる期間の利益の原因を、損益計算書は説明することとなる。そのことが、ASBJ 討議資料においては包括利益の他に純利益を収益と費用とを用いて定義している理由とも考えられる¹²。いうまでもなく、これら二つの利益は、全体利益で見れば同一の金額となる(ASBJ(2004) par.10)。

従来、ひとつの損益計算の体系においては、ひとつの利益概念が制度的に認められていたと思われる。しかし、ASBJ 討議資料のように2つの利益を定義することにより、ひとつの損益計算体系において、2種類の期間配分が生じることとなる。現在のところ、ASBJ 討議資料では、包括利益にはさほどの意味付けを与えておらず、純利益の意義を高く見ている(ASBJ (2004) par.20)。純利益はリスクから解放された投資の成果を意味しているが、これはキャッシュフローの裏づけをもった利益と考えられている(ASBJ (2004) par.10)。投資意思決定という観点から投資家に役立つ全体損益の期間配分ということができよう。

また、ASBJ 討議資料では、現時点において、包括利益の開示を直ちに求

12 損益を収益と費用との差額で測定するという ASBJ 討議資料の損益計算の特徴は、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board : IASB) が、1989年に公表した「財務諸表の作成表示に関するフレームワーク」(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements : 以下、IASC概念フレームワーク)と似ている。IASC概念フレームワークでは、貸借対照表の構成要素は資産、負債、持分であり、損益計算書の構成要素は収益と費用であるとしている(IASC (1989) par.47)が、これらの定義のうち、利益の測定に直接関係する要素は、収益および費用であるとしているからである(IASC (1989) par.69)。この点で、IASC 概念フレームワークの計算構造も FASB 討議資料のそれとは異なっているが、この問題については、岡田 (2005) を参照していただきたい。

なお、ASBJ 討議資料では、既に述べたように包括利益は貸借対照表、純利益は損益計算書でそれぞれ算定されると述べられている点で、IASC 概念フレームワークの計算構造とも異なっていると考えられる。

めているわけではない(ASBJ(2004)par.21)。そのため、2種類の利益による2種類の期間配分それぞれの意義とそれらが共存することの意義がすぐに問題視されるということにはならないし、本稿もそれを検討することを目的とはしていない。しかし、本稿で明らかにしたFASB討議資料に基づく資産負債アプローチにおける損益計算構造、すなわち損益計算とその原因説明という関係が、2種類の期間配分を可能とする枠組になっているということはいえるだろう。

<参考文献>

- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1976), *Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*. 津守常弘監訳『FASB財務会計の概念フレームワーク』, 中央経済社, 1997年。
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1985), *Statement of Financial Accounting Concepts No.6: Elements of Financial Statements*, FASB. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念(改訳新版)』, 中央経済社, 1994年)
- Fox, Alison, J. Grinyer and A. Russell, (2003) "Incompatible Theoretical Bases Underlying Accounting Standards," *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, No. 12.
- International Accounting Standards Committee (IASC) (1989), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. 日本公認会計士協会訳『国際会計基準書2001』, 同文館, 2001年所収。
- 梶田龍三(2005)「わが国企業会計基準委員会」, 上野清貴主査『会計利益計算の構造と論理に関する総合研究』(日本会計研究学会スタディグループ最終報告)第3部第6章所収
- 佐藤信彦(1995)「FASBによる収益費用利益観・資産負債利益観と損益法・財産法」, 経済集志(日本大学), 第64巻第4号
- 斎藤静樹(2005)「討議資料「財務会計の概念フレームワーク」の意義と特質」, 企業会計, 第57巻第1号
- 斎藤真哉(2005)「財務諸表の構成要素」, 企業会計, 第57巻第1号
- 財務会計基準審議会(ASBJ)基本概念ワーキンググループ(2004)「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」

- 岡田裕正(1999)「計算構造から見たアメリカにおける会計原則等の分類」, 経営と経済(長崎大学), 第79巻第2号
- 岡田裕正(2003a)「資産負債アプローチの計算構造」, 経済学研究(九州大学), 第69巻第3・4合併号
- 岡田裕正(2003b)「資産負債アプローチにおける財務諸表の連携」, 産業経理, 第63巻第2号
- 岡田裕正(2004)「資産負債中心観」, 上野清貴主査『会計利益計算の構造と論理に関する総合研究』(日本会計研究学会スタディグループ中間報告)第2部第2章所収(同スタディグループ最終報告(2005年発表)において再録)
- 岡田裕正(2005)「IASC概念フレームワークにおける資産負債アプローチ」, 企業会計, 第57巻第5号